

RIVISTA DI

POLITICA ECONOMICA

**LA TRASFORMAZIONE DIGITALE:
SFIDE E OPPORTUNITÀ
PER L'ECONOMIA ITALIANA**

Giovanni Battista Amendola

Alfonso Balsamo

Gloria Bartoli

Franco Bassanini

Emanuela Ciapanna

Fabrizio Colonna

Riccardo De Bonis

Tommaso Di Tanno

Giuseppe Ferrero

Alessandro Fontana

Alfonso Fuggetta

Giovanna Labartino

Francesca Mazzolari

Antonio Nicita

Luigi Paganetto

Antonio Perrucci

Lucia Tajoli

N. 1-2020

Rivista di
Politica Economica

Direttore: Giampaolo Galli

Chair del Board: Stefano Manzocchi

Advisory Board

Barbara Annicchiarico

Mario Baldassarri

Riccardo Barbieri

Leonardo Becchetti

Andrea Boitani

Massimo Bordignon

Luigi Carbone

Elena Carletti

Alessandra Casarico

Stefano Caselli

Lorenzo Codogno

Luisa Corrado

Carlo Cottarelli

Francesco Daveri

Sergio Fabbrini

Eugenio Gaiotti

Nicola Giammarioli

Gabriele Giudice

Paolo Guerrieri

Luigi Guiso

Elisabetta Iossa

Francesco Lippi

Marcello Messori

Salvatore Nisticò

Luigi Paganetto

Ugo Panizza

Marcella Panucci

Andrea Prencipe

Andrea Filippo Presbitero

Riccardo Puglisi

Pietro Reichlin

Francesco Saraceno

Fabiano Schivardi

Lucia Tajoli

Gilberto Turati

RIVISTA DI

POLITICA ECONOMICA

LA TRASFORMAZIONE DIGITALE:
SFIDE E OPPORTUNITÀ
PER L'ECONOMIA ITALIANA

| | |
|---|--------|
| Introduzione | pag. 5 |
| Giampaolo Galli | |
| Le tecnologie digitali al tempo di Covid-19 | » 21 |
| Alfonso Fuggetta | |
| Innovazione digitale e stagnazione della produttività: un <i>puzzle</i> difficile da risolvere | » 37 |
| Gloria Bartoli, Luigi Paganetto | |
| Rivoluzione digitale e futuro del lavoro. Quali le politiche necessarie in Italia? | » 59 |
| Alfonso Balsamo, Alessandro Fontana, Giovanna Labartino, Francesca Mazzolari | |
| L'Europa e la sfida digitale | » 77 |
| Giovanni Battista Amendola | |
| Connettere l'Italia | » 93 |
| Emanuela Ciapanna, Fabrizio Colonna | |
| Trasformazioni digitali e competitività internazionale delle imprese italiane | » 107 |
| Lucia Tajoli | |
| Le tasse e le attività digitali | » 123 |
| Tommaso Di Tanno | |
| Tutela della concorrenza e regolazione dei mercati digitali | » 137 |
| Franco Bassanini, Antonio Perrucci | |
| L'economia del dato tra mercato e privacy | » 153 |
| Antonio Nicita | |
| Tecnologia, finanza, moneta e istituzioni | » 165 |
| Riccardo De Bonis, Giuseppe Ferrero | |

Le tasse e le attività digitali

Tommaso Di Tanno*

- *La tassazione delle attività digitali ha messo in crisi i sistemi tributari di tutto il mondo. Il quesito base è: dove si forma il valore e chi ha diritto a tassarlo. Le difficili risposte hanno messo in crisi tutti i meccanismi che legano tassazione e territorio e generato reazioni epidermiche tanto comprensibili quanto irrazionali. Un accordo va perseguito: ma i rapporti di forza sono seriamente messi alla prova.*

Jel classification: F60, H25, H26, H87, K34, L81, L86.

Keywords: web company, web economy, web tax, imposta sui servizi digitali, stabile organizzazione, tassazione gruppi, internet.

* t.ditanno@ditanno.it, Di Tanno Associati.

1. La problematica tassazione delle attività digitali

Era il 2015 quando l'OCSE, nel *Final Report dell'Action 1*¹ prende atto, formalmente, del problema della tassazione delle attività digitali. Consideratane l'evoluzione, era legittimo attendersi concreti progressi, considerato che l'economia digitale stravolge uno dei capisaldi cui è storicamente ispirata la tassazione delle attività *cross border*. Il sistema di tassazione delle attività transfrontaliere trova la sua base nel riconoscimento del diritto di uno stato di tassare le attività svolte sul suo territorio (stato della fonte) da un'impresa proveniente da un altro stato (stato di residenza) qualora l'impresa straniera abbia costituito nel territorio del primo stato una "stabile organizzazione" (*permanent establishment*). Sta, poi, allo stato di residenza determinare se e come tenere conto delle imposte pagate dall'impresa in questione nello stato della fonte (*foreign tax credit*). La ragione di tale ripartizione era facilmente riconducibile all'osservazione - nel contesto storico del XX secolo - che l'impresa proveniente dallo stato di residenza avrebbe potuto svolgere nello stato della fonte solo attività marginali se priva di una organizzazione stabile e che avrebbe, al contrario, dovuto costituire una qualche struttura fisica ove avesse deciso di consolidare ivi il suo insediamento². Quanto ai contenuti dell'espressione "stabile organizzazione" la storia dei Commentari OCSE - pur a fronte di una sostanziale staticità della formulazione dell'art. 5 del Modello OCSE che ne contiene l'enunciazione - è ricca di precisazioni che si sono evolute nel tempo e ne hanno perlopiù ampliato l'ambito operativo (si veda, in particolare, il passaggio dalla c.d. stabile organizzazione "materiale" alla stabile organizzazione "personale")³.

L'evoluzione della tecnologia, ed in particolare l'avvento della economia digitale, ha tuttavia spiazzato questa impostazione ancora basata sull'esistenza di un qualche appiglio avente consistenza fisica. L'OCSE ne ha preso atto: ma, chiamata a risolvere la non facile tematica, ha - ad oggi - messo in luce più la sua impotenza a trovare una soluzione efficace che una cattiva volontà nel ricercarla⁴. Ne consegue che il mantenimento di un sistema di tassazione delle attività

¹ OCSE (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1, Final Report*.

² Per una ricostruzione anche in sede storica dei principi cui si ispira il sistema tuttora in vigore si veda il documento Assonime (2017, a cura di T. Gasparri), *Stati sovrani e imprese multinazionali alla sfida del fisco, tra sostanza e trasparenza, Note e studi n. 15*.

³ Si veda la ricostruzione operata dal *Position Paper* della Fondazione Bruno Visentini (2019, a cura di Di Tanno T., Marchetti F.), *La tassazione dell'economia digitale*, pp. 13-42.

⁴ Significativi sono i più recenti documenti al riguardo. Il *pamphlet* intitolato: OCSE (2018), *Tax Challenges Arising from Digitalisation, Interim Report*, mostra una piena dominanza della problematica, ma anche la disunione dei suoi membri nell'individuazione di una soluzione condivisa. È teso, va detto, a contrastare da subito la proposta di Direttiva che la Commissione europea presenterà di lì a qualche giorno. Segue il documento emanato nel corso del G20 svoltosi in Giappone a giugno 2019 (OCSE, *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, Inclusive Framework on BEPS*) che si realizza a novembre 2019 con la *Secretariat Proposal for a «Unified Approach» under Pillar One*.

cross border basato sull'esistenza di una stabile organizzazione e la riconducibilità della stessa a requisiti di carattere fisico si traduce - allo stato attuale delle cose - in una allocazione della base imponibile - e quindi della relativa legittimazione a tassare - del tutto squilibrata rispetto al luogo di creazione del valore in questione⁵. L'Unione europea in questo contesto, e pur fra mille contraddizioni, non ha potuto tacere ed ha dovuto prendere atto di quanto dannosa questa situazione risulti per la creazione di un *Digital Single Market* che pure costituisce una delle sue principali priorità⁶. Ed anche della volontà, manifestata nella stessa sede da alcuni suoi importanti stati membri⁷ - peraltro espressamente ribadita successivamente da ulteriori stati membri⁸ - di dare luogo, comunque, all'introduzione di una tassazione sostanzialmente sostitutiva avente lo scopo di riequilibrare lo squilibrio prodottosi sulla falsariga di quella di recente introdotta in India (*equalization tax*)⁹. È questo, dunque, il contesto in cui la Commissione europea formula due proposte dirompenti volte ad affrontare la problematica in questione¹⁰. La prima riscrive la definizione di

⁵ Lo rileva bene la Relazione illustrativa all'emendamento presentato dal senatore Mucchetti (approvato dal Senato della Repubblica) al DdL S. 2960, poi tradotto, con non trascurabili modificazioni, nell'art. 1, commi 1010 a 1019 della L. n. 205/2017, con cui per la prima volta era stata propugnata l'introduzione in Italia della *web tax*. La Relazione di accompagnamento citata precisa sul punto che, per poter essere utilmente impiegato nell'ambito della tassazione dei servizi digitali, il concetto di stabile organizzazione esige una complessiva e sostanziale ridefinizione (che beninteso, "non può che essere affidata alle competenti organizzazioni internazionali"): «data la vetustà delle attuali categorie normative e dei concetti espressi nei Commentari OCSE».

⁶ Dombrovskis V., Vice Presidente della Commissione europea, commento Comunicazione COM (2017) 547 final, Tallinn, 21 settembre 2017, afferma: «Therefore our thinking applies not only to taxing digital companies, but more broadly to dealing with tax in an increasingly digitalised economy. So what do we propose? [...] We will also look at other short-term options to tackle specific tax challenges». Fra le svariate prospettive di superamento dell'attuale situazione di stallo con specifico riferimento al mondo della *digital economy* vedi, per tutti, Brauner Y., Pistone P. (2017), Adopting Current International Taxation to New Business Models: Two Proposals for the European Union, *Bull. Int. Tax.*, pp. 681-687.

⁷ Si veda la dichiarazione congiunta resa da Germania, Francia, Italia e Spagna all'esito appunto dell'Ecofin di Tallinn del settembre 2017. Il comunicato in parola non soltanto individua quale obiettivo prioritario dell'Unione europea quello di predisporre un sistema efficiente di tassazione delle imprese operanti in internet, ma esorta altresì la Commissione europea ad individuare soluzioni impositive concrete conformi alla normativa comunitaria e basate sui principi ispiratori della c.d. *equalization tax*.

⁸ Ai paesi indicati nella nota precedente si è aggiunta la Gran Bretagna in occasione del G20 tenutosi a Buenos Aires il 18-19 marzo 2018.

⁹ Vedi il Capitolo VIII del *Finance Act 2016* indiano, entrato in vigore il 1° giugno 2016. Sul punto si veda altresì Agrawal M. (2016), India at the Forefront in Implementing BEPS-Related Measures: Equalization Levy in Line with Action 1, *International Transfer Pricing Journal*, pp. 323 e ss; Wagh S. (2016), The Taxation of Digital Transactions in India: the New Equalization Levy, *Bull. Int. Tax.* September, pp. 538 e ss. Interessante notare che l'*equalization tax* indiana non è dovuta se il relativo pagamento è strettamente connesso con la determinazione dell'imposta dovuta dalla stabile organizzazione di un soggetto non residente che ne ha ivi realizzato presupposti e pagato l'imposta locale sul reddito.

¹⁰ Non a caso l'OCSE, nel suo *Interim Report 2018* richiamato nella nota 4, solleva da subito una serie di problematiche che appaiono una implicita risposta critica alle Proposte della Commissione europea. Per un rapido confronto fra le posizioni espresse dalla Commissione europea e quelle manifestate dall'OCSE si veda Sheppard L. (2018), Digital Permanent Establishment and Digital Equalization Taxes, *Bull. Int. Tax.*, 72 (4), Special Issue, che afferma: «The OECD understands European constraints and seeks to restrain EU action on digital taxation».

stabile organizzazione aggiornandola all'economia digitale e formulando la novella contestualizzazione descritta come "significativa presenza digitale"¹¹. La seconda, consapevole delle difficoltà anche procedurali che consentirebbero l'adozione del nuovo concetto di stabile organizzazione appena accennato, propone l'adozione *medio tempore* di una *Digital Service Tax* (DST) concepita come imposta temporanea¹². Posto che il varo di riformulazione del concetto di stabile organizzazione richiederebbe non solo la sua adozione nell'ambito di un rinnovato Modello OCSE ma anche la successiva implementazione nei trattati contro le doppie imposizioni - che sono trattati bilaterali perlopiù adottati attraverso leggi nazionali *ad hoc* - la Commissione europea suggerisce di adottare, nell'intertempo, una DST nazionale almeno omogenea nel territorio UE¹³.

Si tratta di proposte che avrebbero dovuto essere approvate rapidamente con l'unanimità dei consensi e adottate a partire dal 1° gennaio 2020. Ma il consenso unanime, semplicemente, non c'è stato e la proposta - ancorché non formalmente decaduta - giace oggi presso gli uffici della rinnovata Commissione europea e non pare proprio in cima ai pensieri della stessa.

In questo contesto Italia e Francia hanno, ciononostante, proceduto con l'adozione di una DST. Sulla stessa falsariga si stanno muovendo anche Gran Bretagna¹⁴ e Spagna¹⁵ anche se il relativo *iter* è stato palesemente rallentato dall'avvento delle note vicende legate al Covid-19.

Considerato, quindi, che in Italia già vige - per la verità, in forme diverse, dal 1° gennaio 2018 - una DST mai, però, entrata effettivamente in funzione, sarà utile cimentarsi con la sua più recente formulazione e verificare se le ragioni che ne hanno concretamente frenato o paralizzato la piena messa in opera sono state superate con gli affinamenti da ultimo introdotti dall'art. 1, comma 678, della Legge di bilancio 2020 (L. 27 dicembre 2019, n.160) attualmente in vigore

¹¹ Commissione europea (2018), Laying Down Rules Relating to the Corporate Taxation of a Significant Digital Presence, *COM (2018) 147 final*, 21 marzo.

¹² Commissione europea (2018), On the Common System of a Digital Services Tax on Revenues Resulting from the Provision of Certain Digital Services, *COM (2018) 148 final*, 21 marzo.

¹³ Sul punto si veda Marè M., Sulla *web tax* il vento sta cambiando, *Il Sole 24 Ore*, 25 marzo 2018; Le Maire B., L'urgenza di tassare le aziende digitali, *Corriere della Sera*, 23 ottobre 2018. Sotto un profilo più tecnico si veda Tomassini A. (2018), L'incerta corsa alla tassazione dell'economia digitale, *Corr. Trib.*, pp. 169 e ss.; Della Valle E. (2018), La *web tax* italiana e la proposta di Direttiva sull'imposta sui servizi digitali: morte di un nascituro appena concepito?, *Il fisco*, pp. 1507 e ss.; Di Tanno T. (2018), La *web tax* europea: una misura innovativa ed emergenziale, *Corr. Trib.*, pp. 1531 e ss.

¹⁴ Che ha rinunciato alla assai discussa *Diverted Profit Tax* con cui si era pionieristicamente mossa per ricondurre a tassazione, a certe condizioni, i profitti delle attività digitali artatamente nascosti e si è adeguata ad una formula analoga alla DST nel *Financial Bill 2020*.

¹⁵ L'ultimo testo oggetto di discussione in Parlamento è del 28 febbraio scorso (*Proyecto de Ley 121/000001*).

oppure se, ciononostante, la situazione resta ancora in mezzo a quel guado che la ha sin dall'inizio caratterizzata¹⁶.

2. L'imposta sui servizi digitali italiana

La DST italiana, denominata Imposta sui servizi digitali (ISD), è pienamente conforme alla originaria proposta unionale. Ne derivano una serie di vantaggi sotto il profilo della ricostruzione della *ratio legis* risultando modeste le argomentazioni addotte nel corso dello specifico *iter* parlamentare italiano¹⁷. Al contrario ben più ricchi appaiono i testi di inquadramento e motivazionali che hanno accompagnato il varo della Direttiva da cui la ISD prende le mosse. L'imposta in questione parte dalla consapevolezza che determinati (non tutti) servizi digitali intanto rivelano la possibilità di essere costruiti in quanto alcuni utenti - consapevolmente o meno - collaborano rendendone possibile la riuscita (cioè la trasformazione di proprie spensierate attività digitali in elementi commercialmente utilizzabili). La lettura di giornali telematici o il consulto di città e paesi esteri da visitare o di una lista di vini da assaggiare o gli orari di treni ed aerei consentono, infatti, ad attrezzate *web company* di costruire una profilatura dell'utente che può interessare coloro che hanno qualcosa da offrire a questi senza che l'autore dell'informazione ne abbia consapevolezza (né danno). È proprio questa collaborazione che spinge la Commissione europea ad assumere che le attività digitali commerciali prelevano una ricchezza dal territorio in cui si muove l'utente (l'informazione/profilatura) ed usano questa ricchezza per metterla sul mercato di coloro che sanno trasformare l'informazione/profilatura in prodotto da offrire¹⁸. Non occorre, quindi, che l'utente sia anche - almeno immediatamente - il cliente. È sufficiente che esso - utilizzando uno strumento digitale (*device*) - faccia qualcosa: **qualsiasi cosa**. Perché questo "qualsiasi cosa" offrirà informazioni su se stesso e sull'ambiente circostante (cosa mangia ed in quale locale). E consentirà, a chi lo sa fare, di trasformare eventi in "profili" che terze imprese potranno pensare di utilizzare per profittarne. Che poi dette terze imprese si rivolgano proprio all'utente in questione e quando non rileva. Conta solo che la profilazione conseguita diventa una

¹⁶ Sul punto vedi Della Valle E. (2020), L'imposta sui servizi digitali: tanto tuonò che piovve, *Il Fisco*, pp. 407 e ss; Carinci A. (2019), La fiscalità dell'economia digitale: dalla web tax alla (auspicabile) presa d'atto di nuovi valori da tassare, *Il Fisco*, pp. 4507 e ss.

¹⁷ Ma anche di svantaggi perché le critiche sollevate con riferimento alla proposta comunitaria possono essere facilmente traslate sulla ISD. Sul punto vedi Bonini B., Galli G., La web tax italiana: problemi e prospettive, *OCPI*, 25 gennaio 2020.

¹⁸ Si veda il punto 1 delle premesse della proposta di Direttiva ove si afferma: «In particular, digital business models rely to a large extent on the ability to conduct activities remotely and with limited or no physical presence, on the contribution of end-users to value creation and on the importance of intangible assets».

merce di scambio e che alla formazione del suo valore ha contribuito - pur nella più piena inconsapevolezza - il detto utente. E conta, altresì, che il medesimo partecipi alla formazione del valore trovandosi, fisicamente, su un certo territorio. In breve: l'utente porta i dati che riguardano il suo vivere; questi emergono in un territorio; al fisco di detto territorio va riconosciuto qualcosa perché la ricchezza si è creata lì¹⁹. Discutibile, ma con una parvenza di fondamento. Inquadrate così, pur sommariamente, la *ratio legis*, occorre ora cimentarsi sui meccanismi che reggono l'applicazione dell'imposta.

3. Chi paga la ISD

La ISD si applica solo a gruppi di rilevante dimensione: quelli, cioè, con volume d'affari annuo - ovunque e comunque realizzato - superiore a 750 milioni di euro e che realizzino in Italia un fatturato - derivante stavolta da specifici servizi digitali - non inferiore a 5,5 milioni di euro. Nessuna rilevanza assume la modalità con cui viene realizzato il fatturato italiano (è cioè indifferente l'esistenza o meno di una stabile organizzazione in Italia), né la residenza fiscale dell'impresa che realizza detto volume d'affari. Occorre solo che l'**utente** (non il cliente della *web company*) coinvolto nel servizio tassabile attivi il suo veicolo di collegamento in territorio italiano. Gli elementi dimensionali che costituiscono i presupposti soggettivi dell'imposta sono semplicemente clonati dalla proposta di Direttiva. Essa si riferiva, quanto alle dimensioni mondiali, ad un fatturato di 750 milioni di euro. Quanto agli specifici servizi tassabili, ad un importo, prodotto in territorio europeo, di 50 milioni. Il PIL italiano rappresenta circa l'11% di quello comunitario; l'ammontare dei servizi realizzati in Italia che rendono il soggetto in questione assoggettabile ad ISD deve, dunque, essere l'11% dei 50 milioni rilevanti a livello europeo e, dunque, pari per l'appunto a 5,5 milioni. Il concreto perseguimento di gruppi con basi estere presenta, tuttavia, facile da constatare, svariati elementi di debolezza. Intanto, per la carenza di strumenti a disposizione dell'amministrazione finanziaria italiana, nell'accertare il volume d'affari mondiale del soggetto in questione ove esso fosse localizzato in paesi che non hanno siglato accordi di collaborazione con l'amministrazione finanziaria italiana. Poi, perché anche qualora detti accordi fossero stati siglati non è detto che i criteri di redazione del bilancio consolidato rispondano appieno a quelli

¹⁹ Si veda il punto 28 delle premesse della proposta di Direttiva ove si legge: «The taxable revenues of an entity should be treated as obtained in a Member State in a tax period if the users with respect to a taxable service provided by that entity are located in a Member State. A user should be deemed to be located in a Member State in a tax period on the basis of certain specific rules, determined for each of the taxable services and based on the place where a user's device has been used».

adottati o riconosciuti dall'Italia. È, poi, improbabile che il gruppo in questione tenga separato conto del volume d'affari generato in Italia dai particolari servizi soggetti a ISD e con le caratteristiche territoriali della stessa. Il legislatore nostrano è, peraltro, consapevole di queste difficoltà tanto che azzarda la costruzione di una (inedita) **responsabilità d'imposta di gruppo** laddove (comma 43, dell'art. 1, L. 145/2018) dispone che le società del gruppo estero presenti in Italia sono responsabili in solido con la consorella (o mamma) che rende il servizio per l'assolvimento del tributo, anche se le prime non sono state direttamente coinvolte nello svolgimento dei servizi digitali tassabili. Va detto, ancora, che l'elemento dimensionale è, poi, utilizzato in modo eccessivamente rozzo. Il valore assoluto (750 milioni mondiali) è facilmente raggiungibile da imprese multinazionali di qualsiasi settore. Ed anche la dimensione italiana (5,5 milioni, *intercompany* esclusi) appare tutt'altro che proibitiva per gruppi di una certa estensione. Non è difficile, quindi, per un gruppo di dimensioni anche non internazionali (vedi editori italiani) superare entrambe queste soglie - specialmente la seconda - per ragioni del tutto casuali e magari per un solo periodo d'imposta. Sembrerebbe quindi utile stabilire un minimo rapporto proporzionale fra fatturato da servizi digitali rilevanti e fatturato generale. E magari anche la possibilità di essere esonerati dalla ISD qualora entrambi i parametri non fossero realizzati per più periodi consecutivi pur avendolo realizzato in uno solo in precedenza.

4. Quali servizi digitali sono soggetti alla ISD

Ma quali sono, al dunque, i servizi digitali che rientrano nel campo di applicazione dell'ISD? La risposta a questa domanda è, paradossalmente, di estrema difficoltà. Essa richiede una elevata padronanza delle modalità con cui il mondo digitale si muove; una dimestichezza con la terminologia che lo caratterizza e che usa parole di non univoco significato; una costante attenzione alle innovazioni di ordine tecnico che ne possono modificare da un giorno all'altro la sequenza operativa. Il legislatore italiano ha ancorato le sue disposizioni a quelle di fonte comunitaria evitando di discostarsi dal testo UE proposto. Il risultato è però davvero modesto, privo del carattere di generalità e comprensibilità che un testo legislativo dovrebbe avere. Non si può che procedere, quindi, ad un tentativo di semplificazione dando per scontato che il risultato sarà solo meramente informativo.

Rientrano fra i servizi rilevanti, sempreché resi dietro corrispettivo:

- prestazioni pubblicitarie;
- accesso ad un circuito digitale che consente lo scambio di informazioni, beni o servizi fra gli utilizzatori di detto circuito;

- fornitura di dati raccolti sui movimenti di utenti sul circuito digitale con o senza rielaborazione degli stessi.

Si tratta, com'è facile percepire, di interventi riconducibili, perlopiù, a prestazioni di carattere pubblicitario e di intermediazione in senso lato. Le descrizioni sono assai sommarie, legate a modi di agire piuttosto che a categorie giuridiche e sui cui contenuti non è difficile prevedere disparità di vedute. Se si sceglie, infatti, di non tassare tutte le prestazioni realizzate sul circuito digitale, **ma solo alcune** di esse, diventa indispensabile descriverne i caratteri: ma anche assoggettarsi al rischio che la variazione di alcuni di questi - significativi o meno - si traduca nell'alterazione dell'ambito di applicazione dell'imposta. Non a caso la Proposta di direttiva codifica l'uso di certe espressioni attribuendo ad esse un preciso significato convenzionale²⁰. La legge italiana manca di queste precisazioni. Nella versione originaria della norma si rinviava ad un emanando decreto ministeriale che ben avrebbe potuto introdurre detti chiarimenti. Il decreto in questione non è mai stato emanato; il riferimento allo stesso è stato del tutto eliminato nell'ultima versione della norma (art. 1, c. 678, L. 160/2019). Ma qui vale forse la pena richiamarne solo i principali contenuti, come risultanti dalla Direttiva. Le parole chiave minime sono in questo caso "interfaccia digitale" e "utente". Con la prima espressione (*digital interface*) si intende una strumentazione informatica - cioè software, musica, video, testi, giochi - idonea ad essere utilizzata attraverso un apparecchio fisico (*device*), tale essendo un computer, un telefono cellulare, un iPad o altro mezzo simile purché idoneo ad accedere al circuito digitale. Con la seconda (*user*) si intendono sia persone fisiche che imprese (costituite quali persone giuridiche o meno).

Proviamo, ora, a decodificare il testo vagamente criptico delle descrizioni sopraccennate.

- Le prestazioni pubblicitarie paiono essere quelle meno difficili da individuare nei loro contenuti. Esse si traducono nella percezione di un corrispettivo a fronte dell'apparizione di un messaggio pubblicitario **mirato** nell'apparecchio che un utente - consapevolmente o meno - attiva. Il corrispettivo prescinde dalla natura dell'utente (impresa o consumatore finale) ed anche dal seguito che questi ha dato all'apparizione del messaggio pubblicitario. Esso sarà, infatti, corrisposto da colui che intende presentare il proprio prodotto al gestore del servizio, cioè a colui che gestisce l'interfaccia su cui la pubblicità è veicolata. Da notare che la Direttiva si perita di precisare (art. 3, par. 3) che, qualora proprietario dell'interfaccia e gestore della stessa (o di parte della stessa) siano soggetti giuridici diversi, è solo il gestore dell'interfaccia ad essere

²⁰ Si veda l'art. 2 che contiene alcune specifiche definizioni.

soggetto all'imposta e non anche il proprietario/locatore della stessa. Va infine considerato che le prestazioni della specie possono dare luogo (anzi: normalmente danno luogo) alla fornitura di dati che, opportunamente raccolti ed ordinati, si traducono in un aggregato (c.d. *Big Data*) a sua volta rivendibile su un diverso e più ampio mercato di cui si occupa però la lett. c) che segue (trasmissione di dati).

- Anche le prestazioni di accesso ad un circuito digitale di cui alla lett. b), del comma 37, non sembrano così difficili da individuare. Il circuito digitale in questione - definito dalla norma come "interfaccia digitale multilaterale" - si concretizza in una sorta di piazza commerciale dove ciascuno si presenta con una sua esigenza: trovare un bene (tosaerba) da vendere o da comprare, offrire o richiedere un servizio (servizi veterinari in una determinata area), accedere ad un club di amici virtuali (social network). L'interfaccia digitale multilaterale, ovviamente, non nasce in natura ed è evidente che chi l'ha predisposta, la aggiorna e manutiene di giorno in giorno è come se allestisse e lucidasse la sua vetrina. L'ingresso in questa vetrina (o meglio l'accesso alla stessa per usare un linguaggio più adeguato e "digitale") avviene perlopiù a pagamento se da esso non derivano conseguenze commerciali (partecipazione a social network). Sarà invece caratterizzato dal successo dell'accesso stesso se ne deriveranno transazioni commerciali o quantomeno informazioni di un qualche rilievo su transazioni commerciali. L'oggetto da assoggettare a tassazione, si badi bene, è il corrispettivo dell'accesso e non quello della transazione conclusa, qualora inclusiva dello stesso. L'utente che, ad esempio, acquista il godimento di una stanza in albergo parigino paga 100; ma detto importo è poi scomposto in 75 che vanno all'albergatore e 25 che vanno, per dire, a *Booking.com*, oppure tutto a *Booking.com* con l'obbligo di quest'ultimo di riversarne il 75% all'albergatore. La prestazione rilevante per la ISD è solo il servizio reso da *Booking.com* e non anche l'ammontare corrisposto al prestatore della stanza.
- Le prestazioni di trasmissione dei dati di cui alla lett. c) del comma 37, lasciano, invece, un po' di più a desiderare circa i loro effettivi contenuti. Il presupposto delle stesse è che vi sia un soggetto che raccoglie, aggrega secondo certe logiche, trasmette e vende dati e informazioni sugli utenti che utilizzano interfacce digitali. Questi dati altro non sono che i movimenti - e quindi le tracce - che ciascun utente lascia nel corso della sua attività digitale. Variano dagli articoli che legge sui giornali digitali alle ricerche sui film in proiezione; dalle tariffe aeree e ferroviarie consultate per un (ipotetico o effettivo) viaggio alle ricette per piatti della cucina basca; dalla musica che ascolta, dalle foto che fa o riceve, agli esercizi di yoga per svegliarsi meglio al mattino. Insomma, ogni persona, dal momento in cui accende il proprio apparecchio al momento in cui lo

dismette, fornisce un'enorme quantità di elementi conoscitivi (*Big Data*) da accumulare, ordinare e trasformare in profilature che delineano personalità, propensione ed anche stati d'animo dell'utente in questione. Questo insieme di elementi presenta, all'evidenza, una grande utilità non solo nella creazione di un nuovo prodotto, ma anche nella definizione della relativa presentazione commerciale ed altresì dei potenziali destinatari della stessa, destinatari che sarà più facile e possibile raggiungere anche attraverso il circuito digitale. Sennonché chi raccoglie i dati in questione può farne inevitabilmente un uso limitato e, a sua volta, può trovare utile ricevere dati da altri raccoglitori che operano in contesti spaziali o comportamentali diversi. Queste circostanze rendono utili gli scambi di dati fra distinti raccoglitori o fra chi raccoglie e chi semplicemente ha motivo di farne uso senza trasformarsi esso stesso in raccoglitore. Se l'uno cede all'altro - in proprietà o anche solo in uso - un set di dati dietro corrispettivo scatta certamente il presupposto d'imposta.

Restano estranei all'applicazione della ISD tutti i servizi di *e-commerce*, intesi per tali quelli in cui l'attivazione di un'interfaccia digitale ha il solo scopo di creare un contatto diretto fra cliente e venditore. Altrettanto dicasi per i servizi di comunicazione e pagamento. Esonerati sono tutti i servizi finanziari soggetti a forme di tutela disposta da normativa comunitaria come pure quelli di fornitura di energia o la vendita di prodotti soggetti ad accisa. Si tratta di servizi largamente utilizzati dalla collettività proprio in quest'ultimo periodo di Covid-19. Essi non hanno concorso, va detto, alla formazione della base imponibile della ISD.

L'imposta si applica, con l'aliquota del 3%, sull'ammontare complessivo, al netto dell'IVA, delle transazioni della specie realizzate nel corso di un anno solare.

Manca una specifica presa di posizione sulla deducibilità della ISD dalla base imponibile nella determinazione del reddito d'impresa. La disciplina europea la presenta come imposta indiretta²¹ e pare, quindi, legittimo ipotizzarne la deducibilità, ai sensi dell'art. 99, comma 1, TUIR, come del resto auspicato nello stesso contesto della Direttiva (Considerando n. 27).

²¹ Come risulta dal punto 2 dell'*Explanatory Memorandum* ove si giustifica la creazione della nuova imposta nel presupposto che si rientri quivi nell'ambito dell'art. 113 del TFEU che consente al Consiglio unanime di adottare misure di armonizzazione sotto forma di imposte indirette. Da notare che Assonime (2018), *Fiscalità internazionale: le nuove linee di intervento*, cit., Circolare n. 9, p. 89, sia pure nell'ottica di ricostruire l'imposta in questione sotto un profilo economico più che sistematico, ipotizza una qualche consonanza fra la ISD e l'IRAP, le cui conseguenze porterebbero alla piena indeducibilità della stessa.

5. Dove si paga la ISD

Una ulteriore tematica scabrosa deve, poi, essere affrontata: quella della localizzazione del servizio²². Si tratta di una tematica irta di spigoli ed affrontata, perciò, in modo assai dettagliato dalla Direttiva ma con risultati, purtroppo, poco incoraggianti. La Direttiva, proprio per sottolineare il ruolo preponderante dell'utente, individua il luogo (cioè il paese membro) cui la prestazione va attribuita in funzione del luogo ove l'apparecchio utilizzato (*device*) è stato attivato. E fa coincidere detta attivazione con l'assunzione del cosiddetto *IP address*²³, criterio recepito nell'ISD (comma 40-*bis*). Senonché le caratteristiche di detto criterio identificativo appaiono inadeguate, oltreché discutibili sotto il profilo della privacy. Si tratta, infatti, di un indirizzo convenzionale, comunemente utilizzato per determinare la localizzazione dell'utilizzatore. Ma un conto è affidarvisi nel contesto di diffuse pratiche commerciali; altro è, invece, trasformarlo nel porto sicuro cui ricondurre la territorialità di transazioni istituzionalmente transnazionali²⁴.

La localizzazione del servizio mira a due distinte finalità. Innanzitutto a determinare la base imponibile, considerato che l'utente (non conta se italiano o estero) può attivare il suo *device* sia in Italia che in un paese diverso da questa (nel contesto della Direttiva in un altro paese della UE). E poi a verificare il momento - periodo d'imposta - in cui l'evento rilevante si verifica. Il luogo di attivazione del *device* aveva un rilievo specifico nel contesto della Direttiva. Ne ha uno assai diverso nel contesto solamente nazionale. E questo è oggi il contesto, visto che la Direttiva non è stata approvata. La norma italiana è stata da ultimo adeguata alla Direttiva; ma tale adeguamento non ha, oggi, più senso alcuno. Il comma 40-*ter* dispone, infatti, che: «il totale dei ricavi tassabili è il prodotto della totalità dei ricavi derivanti dai servizi digitali ovunque realizzati per la percentuale rappresentativa della parte di tali servizi collegata al territorio dello stato». Questa disposizione aveva senso nel contesto della Direttiva perché questa prevedeva: i) che i servizi digitali in questione fossero solo quelli

²² Tema affrontato da Assonime (2018), Il vero interrogativo non è cosa tassare ma chi può tassare, *Position Paper* n. 1, pp. 4 e ss., poi ripreso anche in Assonime (2018), Fiscalità internazionale: le nuove linee di intervento OCSE, USA e UE a confronto, *Circolare* n. 19: come coniugare, cioè, un presupposto di diritto (leggi territorialità della prestazione) con il luogo di emersione/creazione del valore (il luogo in cui l'utente attiva l'interfaccia).

²³ Si veda l'art. 5 della proposta di Direttiva secondo cui: «For the purposes of this Article, the Member State where a user's device is used shall be determined by reference to the Internet Protocol (IP) address of the device».

²⁴ Invero, occorre rilevare che non è rinvenibile nella legislazione europea una definizione della nozione di indirizzo IP. È quindi peculiare il fatto che la Corte di Giustizia dell'Unione europea, prima con la sentenza del 24 novembre 2011 (Causa C-70/10) e, poi, con la sentenza del 19 ottobre 2016 (causa C-582/14), abbia attribuito all'indirizzo IP natura di dato personale ai sensi dell'art. 2, lett. a) della Direttiva 95/46/CE. Davvero un po' troppo poco per considerare affidabile questa identificazione. Sul punto si veda Di Tanno T. (2018), La web tax europea, cit., *Corr. Trib.*, p. 1539.

individuati e resi nel territorio comunitario; ii) che il relativo criterio di attribuzione rispondesse alla medesima logica; iii) che fossero misurati con la medesima meccanica; iv) che le relative informazioni fossero oggetto di ordinario scambio fra le amministrazioni finanziarie UE. In assenza della Direttiva, invece, le parole «**ovunque realizzati**» finiscono per diventare riferite al mondo intero senza che vi sia una qualche potestà accertativa al riguardo attribuibile all'amministrazione o alla legge italiana!

Consegue (non saprei come procedere alla prevista attribuzione proporzionale) la pura e semplice inutilità di tutte le successive disposizioni volte a distinguere i criteri di concorso «proporzionale» alla definizione della base imponibile contenuti nel prosieguo del detto comma 40-ter.

6. La meccanica della ISD

La ISD si applica in funzione delle prestazioni realizzate. Non rileva, quindi, il momento dell'incasso ma solo quello dell'emersione del diritto a percepire l'ammontare dovuto²⁵. Discutibile ma, almeno, chiaro.

L'imposta è in vigore dal 1° gennaio 2020 e il primo versamento è previsto per il 16 febbraio del 2021. La relativa dichiarazione è stabilita, invece, al 31 marzo di ogni anno. La prima intervorrà, quindi il 31 marzo 2021.

7. La posizione dell'OCSE

A novembre 2019 il Segretariato OCSE ha concluso i suoi lavori e presentato la proposta che era stato incaricato di formulare²⁶. La parte più interessante della stessa è il c.d. *Pillar One* che si cimenta in modo specifico col tema della tassazione dell'economia digitale riconoscendo apertamente che essa pone in termini del tutto innovativi la tematica della ripartizione del diritto di tassare (*taxing right*) il reddito mondiale di una multinazionale. Ne conseguono una serie di affermazioni che non è inadeguato definire rivoluzionarie (*Unified approach*)²⁷. Si parte dal riconoscimento che l'istituto della stabile or-

²⁵ E ciò del tutto in linea con le previsioni dell'art. 4, par. 5, della Direttiva.

²⁶ OCSE (2019), *Secretariat Proposal for a «Unified Approach» under Pillar One*, 9 ottobre 2019 - 12 novembre 2019.

²⁷ Su cui si sono spesi principalmente Devereux M., Auerbach A., Keen M., Oosterhuis P., Schon W., Vella J. (2019), *Residual Profit Allocation by Income*, *Paper of the Oxford International Tax Group*.

ganizzazione è del tutto inidoneo a fronteggiare la nuova realtà portata dal fenomeno digitale e che il contribuente impresa, nel contesto internazionale, non può più essere identificato con la singola società, ma vada sostituito a tali fini dal *gruppo* di appartenenza. Fatto questo estremamente significativo passaggio, si propone di distinguere il reddito derivante dalle attività *cross border* in due porzioni: i) il reddito routinario e ii) quello straordinario. Il reddito routinario resta tassabile nel paese di residenza; il reddito straordinario viene tassato negli stati ove si opera (paese della fonte). Il reddito straordinario viene ovviamente determinato a livello di capogruppo e la ripartizione fra i vari paesi della fonte operata sulla base di criteri legati al fatturato piuttosto che al reddito. Questo approccio richiede la corretta individuazione dei parametri da mettere a confronto e, inevitabilmente, dei soggetti chiamati ad accertarli. Il primo fronte è, almeno teoricamente, quello meno problematico. Basta concordare che i valori di riferimento debbano essere tratti da bilanci consolidati redatti secondo le regole IFRS. Meno intuitiva la soluzione del secondo elemento. Chi è chiamato ad accertare la congruità e veridicità di detti bilanci? Intuitiva la risposta: società di revisione internazionali. Senonché su di esse vigilano, ordinariamente, *authority* nazionali mentre qui occorrerebbe determinare una *authority* sovranazionale o un criterio comune da stabilire fra gli esistenti organismi nazionali. Una volta identificati i valori che compongono il bilancio consolidato in questione occorre passare alla definizione di ciò che rappresenta il reddito routinario e ciò che va considerato invece straordinario. L'OCSE fa la sua parte nel fornire elementi di valutazione quanto più oggettivi possibile: ma alla fine si risolve nel suggerire un negoziato diretto fra singoli stati così da pervenire a formule di forfettizzazione che evitino contenziosi infiniti.

La proposta è davvero molto interessante, realistica e idonea ad incanalare gli approfondimenti su una linea che ha ragionevoli possibilità di successo²⁸. Ma è evidente che rimette al negoziato fra stati la determinazione di valori di discutibile oggettività.

²⁸ Su questa linea Devereux M., The OECD Pillar One Proposal, Oxford University, Centre for Business Taxation, *business-taxation.sbsblogs.co.uk*, 22 ottobre 2019; così pure Valente P. (2019), Tassazione delle imprese digitali: l'*Unified Approach* proposto dall'OCSE, *Il Fisco*, pp. 4039 e ss. Non la pensa così Burchner A. (2019), Extracting the Digit: Recent UK Reforms and New Proposal for Taxing the Digital Economy, *Bull. Int. Tax.* n. 6/7. Più disponibile invece il giudizio di Greil S., Wargowske L. (2019), Pillar 1 of the Inclusive Framework's Work Programme: The Effect on the Taxation of the Digital Economy and Reallocation of Taxing Rights, *Bull. Int. Tax.* n. 10.

8. Conclusioni

In conclusione: che fare? Gli elementi di maggior interesse della ipotesi OCSE sono rappresentati da: i) accettazione di una nuova (e adeguata) soggettività passiva d'imposta: il gruppo piuttosto che la singola entità operativa (società controllata o stabile organizzazione), ii) determinazione dell'imponibile (o meglio del *Taxing Right*), non già in funzione di un "reddito", bensì del fatturato (flusso) realizzato nel paese della fonte. Ma pur potendo determinare questi elementi già oggi, in funzione delle informazioni già disponibili, è evidente l'opportunità di definirne la determinazione in via forfettaria e concordata (come giustamente suggerisce l'OCSE stessa). Trovare un accordo su queste basi non sarà facile ed altro tempo occorrerà.

Tutto depone, quindi, ancora una volta per l'adozione di discutibili soluzioni unilaterali e temporanee (da utilizzare, inutile negarlo, anche solo strumentalmente per spingere i paesi più recalcitranti - perché profittano di questa situazione - a trattare da posizioni un po' meno spadroneggianti). Quelle messe in campo, tuttavia, appaiono un po' troppo insoddisfacenti: confuse e anche concretamente aggirabili. Una tassazione anche più bassa sui soli flussi derivanti dal pagamento di tutti i servizi digitali pare, alla fin fine, preferibile²⁹. Se si sceglie questa strada, però, vanno meglio ponderate le soglie di ingresso e stabilito un rapporto proporzionale fra volume dei servizi digitali e fatturato complessivo, per evitare di assoggettare all'imposta in questione operatori che non sono solo e neppure prevalentemente digitali.

E va cercato, altresì, un punto d'equilibrio fra coloro che pagano le imposte ordinarie (IRES e IRAP), cui si aggiungerebbe la ISD, e coloro che invece non pagano la prima e sarebbero soggette solo alla seconda. In soldoni, fra imprese nazionali e multinazionali estere.

²⁹ Era questo il sale della proposta Mucchetti del 2017 richiamata alla nota 5.

Rivista di Politica Economica

La Rivista di Politica Economica è stata fondata nel 1911 come "Rivista delle società commerciali" ed ha assunto la sua attuale denominazione nel 1921. È una delle più antiche pubblicazioni economiche italiane ed ha sempre accolto analisi e ricerche di studiosi appartenenti a diverse scuole di pensiero. Nel 2019 la Rivista viene rilanciata, con periodicità semestrale, in un nuovo formato e con una nuova finalità: intende infatti svolgere una funzione diversa da quella delle numerose riviste accademiche a cui accedono molti ricercatori italiani, scritte prevalentemente in inglese, tornando alla sua funzione originaria che è quella di discutere di questioni di politica economica, sempre con rigore scientifico. Gli scritti sono infatti in italiano, più brevi di un *paper* accademico, e usano un linguaggio comprensibile anche ai non addetti ai lavori. Ogni numero è una monografia su un tema scelto grazie ad un continuo confronto fra l'editore e l'*Advisory Board*. La Rivista è accessibile online sul sito di Confindustria.

Redazione Rivista di Politica Economica

Viale Pasteur, 6 - 00144 Roma (Italia)

e-mail: rpe@confindustria.it

<https://www.confindustria.it/home/centro-studi/rivista-di-politica-economica>

Direttore responsabile

Silvia Tartamella

Coordinamento editoriale ed editing

Gianluca Gallo

Paola Centi

Adriana Leo

La responsabilità degli articoli e delle opinioni espresse è da attribuire esclusivamente agli Autori. I diritti relativi agli scritti contenuti nella Rivista di Politica Economica sono riservati e protetti a norma di legge. È vietata la riproduzione in qualsiasi lingua degli scritti, dei contributi pubblicati sulla Rivista di Politica Economica, salvo autorizzazione scritta della Direzione del periodico e con l'obbligo di citare la fonte.

Edito da:



Confindustria Servizi S.p.A.
Viale Pasteur, 6 - 00144 Roma